

서울고등법원

판 결

사건	서울고등법원-2019-누-62132
원고	**방직 주식회사
피고	oo세무서장과 1
변론종결	2020. 11. 12.
판결선고	2020. 12. 17.

주 문

1. 제1심판결을 취소한다.
2. 원고에게, 피고 영등포세무서장이 2017. 3. 20. 및 2017. 4. 3. 한 별지 1. 기재 각 법인세(가산세 포함) 부과처분, 2017. 4. 3. 한 2013 사업연도 법인세(가산세 포함) 2,156,335,710원 부과처분 중 860,501,410원을 초과하는 부분, 피고 용산세무서장이 2017. 4. 3. 한 별지 2. 기재 각 부가가치세(가산세 포함) 부과처분을 모두 취소한다.
3. 소송 총비용은 피고들이 부담한다.

청 구 취 지 및 항 소 취 지

주문과 같다.

이 유

1. 처분의 경위, 2. 관계법령, 3. 중복세무조사 해당여부, 4. 신의성실의 원칙 위배 여부 및 5. 부당 행위계산 부인대상 여부 중 가. 원고의 주장, 나. 관련 법리, 다. 인정사실이 법원이 이 부분에 관하

여 실시할 이유는, 아래와 같이 고치거나 추가하는 외에는 제1심 판결문 해당 부분의 기재와 같으므로, 행정소송법 제8조 제2항, 민사소송법 제420조 본문에 따라 이를 인용한다.

<<< 고치거나 추가하는 부분 >>>

○ 제1심 판결문 제5면 11행의 “갑 1 내지 7, 14 내지 16, 28호증, 을 1, 2, 14호증의 기재”를 “갑 제1 내지 7, 14 내지 16, 28호증, 을 제1, 2, 14호증의 각 기재”로, 제6면 3행의 “갑 8, 9, 13 내지 15호증의 기재”를 “갑 제8, 9, 13 내지 15호증의 각 기재”로, 제8면 “갑 10 내지 12, 32, 33호증의 기재”를 “갑 제10 내지 12, 32, 33호증의 각 기재”로 각 고친다.

○ 제9면 4행의 “무리였다고 보인다.” 다음에 “당시 원고의 담당 직원이 이 사건 토지에 대한 임대료 지급 자료들을 준비하고 세무조사 과정에서 이를 제출한 사실이 인정된다고 하여 달리 보기도 어렵다.”를 추가한다.

○ 제14면의 11행과 12행 사이에 아래와 같은 내용을 추가한다.

『한편, 구 법인세법 시행령 제88조 제1항 제7호는 부당행위계산 부인 사유의 하나로 ‘금전, 그 밖의 자산 또는 용역을 시가보다 높은 이율 요율이나 임차료로 차용하거나 제공받은 경우’를 들고 있는데, 구 법인세법 시행령 제89조 제1항에 의하면, 법인이 특수관계에 있는 자에게 시가보다 높은 대가를 지급하고 금전 기타 자산 또는 용역을 제공받은 경우에 해당하는지 여부의 기준이 되는 ‘시가’는 해당 거래와 유사한 상황에서 해당 법인이 특수관계자 외의 불특정 다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수관계자가 아닌 제3자간에 일반적으로 거래된 가격이 있는 경우에는 그 가격에 따른다. 또한, 부당행위계산 부인에 있어서 과세관청이 납세의무자의 행위가 부당행위계산에 해당한다는 점을 증명하여야 하고, 부당행위계산 부인의 적용기준이 되는 ‘시가’ 또는 ‘적정 임대료’에 대한 주장 입증책임은 부당행위계산 부인을 주장하는 과세관청에게 있다 (대법원 2005. 5. 12. 선고 2003두15287 판결 등 참조).』

○ 제14면 13행의 “다음 사실은 당사자 사이에 다툼이 없거나 갑 4 내지 7, 20 내지 25, 28호증, 을 3 내지 10, 12 내지 18호증의 기재 및 변론 전체의 취지에 의하여 인정된다.”를 “갑 제4 내지 7, 20 내지 25, 28호증, 을 제3 내지 10, 12 내지 18호증의 각 기재, 당심 증인 김준석의 일부 증언, 이 법원의 감정인 김도현에 대한 감정축탁결과(이하 ‘당심 감정결과’라 한다)에 변론 전체의 취지를 종합하면 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.”로 고친다.

○ 제15면 아래에서 2행, 아래 행, 제16면 1행, 2행의 각 “임대권가치”를 “임대권의 가치”로 각 고치고, 제15면 아래에서 2행의 “임대권의 가치” 다음에 “(임대차기간 동안 지급받게 되는 임대료에 연금의 현가계수를 곱한 금액에다가 계약기간 말의 복귀가치에 현가계수를 곱한 금액을 더한 금액이다. 따라서 임대권의 가치는 임대차의 유형에 따라 다양하게 산정될 수 있다)”를 추가한다.

○ 제18면 7행과 8행 사이에 아래와 같은 내용을 추가한다.

『10) 당심 감정결과는 2011. 1. 1.을 기준시점으로 하여 원고가 2009. 6.부터 50년간

이 사건 건물 소유를 위하여 이 사건 토지를 임차할 경우 임대인인 신***에게 지급하여야 하는 2011년의 적정 임대료의 시가를 4,984,134,472원으로 평가하였는데, 이는 원고와 신***의 각 투자자산 가액을 산출하고 각 투자자산의 투자가치평가액을 기초로 하여 임대수익의 배분비율을 59.5%로 결정한 후, 2011년에 발생한 임대료 8,376,696,892원에 신***의 임대수익 배분비율을 적용하여 산정한 것이다.』

라. 판단

1) ‘시가’ 산정의 중요성

가) 이 사건 토지에 대한 임대료의 산정 결과들

편의상 이 사건 처분 중 법인세 부분의 과세기간 중 2011년도 부분만을 보면, 원고가 신***에게 실제로 지급한 임대료(이하 ‘실제 지급된 임대료’라 한다), 피고들이 이 사건 처분을 위하여 산정한 임대료(이하 ‘피고들이 산정한 임대료’라 한다) 및 당심 감정결과에 따른 임대료(이하 ‘당심 감정 임대료’라 한다)는 아래 표와 같다. 이 사건 처분 중 위 2011년도 부분은 실제 지급된 임대료에서 임대료의 ‘시가’라고 피고들이 산정한 임대료를 공제한 2,415,558,866원(= 3,118,704,719원 - 703,135,853원)이 원고가 신***에게 부당하게 지급한 임대료임을 전제로 한다. 만약 임대료의 ‘시가’가 당심 감정 임대료와 같다면 원고는 신***에게 당심 감정 임대료에서 실제 지급된 임대료를 공제한 1,865,429,753원(= 4,984,134,472 - 3,118,704,719원)을 부당하게 지급하지 아니한 결과(즉, 오히려 신***이 위 금액을 지급받지 아니하는 부당행위를 한 결과)가 된다. 결국 임대료의 ‘시가’ 산정이 부당행위계산의 결정적인 요소라고 할 것이다.

나) 임대료들의 산정 방법

먼저 실제 지급된 임대료는 이 사건 계약에 따라 산정한 금액이다.

피고들이 산정한 임대료는, 이 사건 토지의 임대료에 관한 임대사례와 감정평가액이

존재하지 아니하고, 구 법인세법 시행령 제89조 제4항 제1호가 일반적이고 정상적인 거래에서 형성될 수 있는 ‘시가’를 산정하기에 적절하다는 전제로, 이 사건 토지의 시가 44,996,330,000원(= 7,730,000원/㎡ × 5,821㎡)의 100분의 50에 상당하는 금액에서 이 사건 토지와 관련하여 지급 받은 보증금 3,494,493,297원을 차감한 금액에 2011년의 정기에금이자율인 3.7%를 곱하여 산정한 것이다 [703,135,853원 = (44,996,330,000원 × 50/100 - 3,494,493,297원) × 3.7/100]. 마지막으로 당심에서 감정촉탁을 받은 감정인 김도현이 원고가 2009. 6.부터 50년간 이 사건 건물의 소유를 위하여 이 사건 토지를 임차할 경우를 전제로 하여(다만, 피고들이 산정한 임대료 산정 방법에서와 달리 이 사건 토지 지가 상승분의 일부를 반영하고 사후에 발생한 거래사례를 소급 반영하였다) 산정한 것이다.

다) 피고들이 산정한 임대료의 ‘시가’ 여부

(1) 토지에 대한 임대료의 수액은 일반적으로 임대목적물의 객관적인 형상(토지의 위치, 면적, 형태, 행정적인 규제 내용 등)과 당사자들의 협상력의 차이 뿐 아니라, 임대목적물을 포함한 계약 조건의 다양성 등을 포함한 많은 요소에 따라 변동된다. 먼저 임대목적에서 보면, 임대목적물인 토지를 단순히 나대지 상태로 사용하는 경우(예를 들어 통행로, 공원, 주차장, 야적장으로 사용), 가건물의 부지로 사용하는 경우, 견고한 건물의 부지로 사용하는 경우 등에 따라 임대료에서 차이가 나고, 이 사건에서와 같이 견고한 건물을 건립하더라도 그 건물의 구조 용도 층수 총면적 등에 따라서도 차이가 나는 것이 일반적일 것이다. 또한 계약의 다른 조건에 대하여 보면, 단기임대차 여부, 보증금의 준부와 그 수액, 계약 기간의 장단, 계약갱신권과 매수청구권의 준부 등 임대료의 결정에 영향을 미치는 요소가 다수 존재하는 것이 일반적일 것이다.

(2) 이 사건에서 보면 피고들이 산정한 임대료는 이 사건 토지의 임대 목적을 포함

한 계약의 다른 조건을 고려함이 없이 일반적으로 나대지 상태로 임대함을 전제로 산정하였음은 위와 같다. 그러나 이 사건 토지에 대한 임대차계약은 기간을 50년으로 정하고 있고, 위 고려감정과 대한감정에서 위 기간을 이 사건 건물의 사용연한으로 인정하고 있으므로, 신***으로서는 50

년간 상대적으로 유리한 조건으로 이 사건 토지를 임대할 수 없게 되어 관리 처분권을 제한받고, 원고로서는 건물의 사용연한 동안 이 사건 토지에 대한 사용 수익권을 보장받게 되므로 결국 위 임대차계약에 있어서의 기간 50년은 중요한 계약의 조건이라고 할 것이다. 특히 위 조건이 없었다고 한다면 원고로서는 위 고려감정과 대한감정에서와 같이 약 370억 원 내지 390억 원으로 평가되는 이 사건 건물을 신축하지는 아니하였을 것이다.

그렇다면 다른 계약의 조건은 별론으로 하더라도 기간 50년 부분은 중요한 계약조건이라고 할 것인데도, 이러한 사정을 고려하지 아니하고 이 사건 토지의 임대료 ‘시가’를 산정한 피고들의 산정 방법은 부당한 면이 있어 보인다(이러한 조건 등을 고려하여 산정하였다는 당심 감정 임대료의 수액은 피고들이 산정한 임대료의 그것보다도 약 7배나 뒀은 위에서와 같다).

라) 소결론

결국 피고들이 산정한 임대료 수액을 이 사건 처분의 과세기간 중 2011년도 귀속분

부분의 이 사건 토지 임대료의 정당한 ‘시가’라고 단정하기 어렵고, 과세기간 중 다른 연도 귀속분 부분 역시 동일하다고 할 것이므로, 설사 이 사건 처분의 과세기간 전체에 걸쳐 원고가 실제로 지급한 임대료가 정당한 ‘시가’보다 고액이라는 사실 자체가 인정된다

고 하더라도, 이 사건 토지 임대료의 정당한 ‘시가’가 피고들이 산정한 임대료의 수액과 동일하다고 단정하기 어렵다.

2) 부당행위계산 부인대상의 해당 여부

가) 위 인정사실, 앞서 든 증거들 및 갑 제43, 44호증(가지번호 있는 것은 가지번호

포함)의 각 기재에 의하여 알 수 있는 다음과 같은 사정들을 앞서 본 법리에 비추어 보면, 피고들이 제출한 증거들만으로는 원고가 신***에게 지급한 이 사건 토지의 임대료가 시가를 초과하여 지급한 것으로 ‘건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성이 없는 비정상거래’에 해당하여 부당 행위계산 부인의 대상이 된다고 보기 부족하다고 볼 여지가 많다. 따라서 이와 다른 전제에 선 이 사건 처분은 위법하다.

① 원고는 이 사건 건물을 신축 소유하는 소정의 목적을 달성하였다.

특히 고려감정과 대한감정 등에 의하면 원고는 1993. 10. 1.자 공공사업 수입배분

계약 및 2009. 10. 31.자 이 사건 계약에 따라 소정의 목적인 이 사건 건물을 신축하여 소유할 수 있게 되었으면서도, 첫째, 건물의 사용연한인 50년 동안의 임대차기간을 안정적으로 보장 받게 되고(이 사건 계약 제4조에 따라 지상권도 설정 받았다),

둘째, 이 사건 토지의 매수자금(평가액이 약 449억 원이다)을 지출하지 않아도 되게 되었으며, 셋째, 이 사건 토지의 소유권을 보유함으로써 부담하게 되는 각종 세금 및 부담금 등을 사실상 면제 받게 되는 이익 등을 얻게 되었다.

② 원고는 실제로 지출한 비용보다도 높은 가치를 보유하게 되었다.

특히 고려감정과 대한감정 등에 의하면 위 각 계약의 이행으로 인하여 이 사건 건물의 소유자인 원고는 신축 비용 등을 지출하여 평가액(원고가 실제로 지출한 비용과 평가액은 일치하지 아니한다) 약 370억 원 내지 약 390억 원인 이 사건 건물의 소유권을

취득하고 아울러 약 593억 원 내지 613억 원인 이 사건 건물 임대권의 가치를 보유하게 되어 평가액보다 적어도 약 200억 원 이상 높은 임대권의 가치를 보유하게 되었다. 이 사건 토지의 소유자인 신***도 신축 기간 동안에 임대료를 지급받지 못하는 손실을 입었다고 할 것이지만 토지의 가격을 제외하고 약 370억 원인 이 사건 토지 임대권의 가치를 보유하게 되어, 결국 위 각 계약의 이행으로 인하여 원고와 신*** 모두 이익을 얻게 되었다고 볼 수 있다.

③ 원고와 신***은 부당행위계산 부인의 위험성을 인식하고 이 사건 계약을 체결하기도 하였다.

원고와 신***은 이 사건 계약 체결 전인 2009. 6. 1. 원고와 신***이 100% 모 자회

사 관계에 있어 향후 과세관청이 그 임대료에 대하여 부당행위계산 부인을 할 위험성을 인식하고, 합리적인 임대료를 산정하여 임대료의 시가와 관련한 분쟁을 사전에 예방하기 위해서 2개의 감정평가법인에게 감정평가를 의뢰하였고, 각 감정평가법인의 감정평가에 따른 가액을 평균하여 임대료 배분비율을 정하는 이 사건 계약을 체결하였다. 위 감정평가는 이 사건 토지의 임대료 산정을 목적으로 한 것이 아니라 수익 배분을 위하여 필요한 배분비율을 정하기 위한 것이기는 하였으나, 감정평가법인들은 이 사건 토지와 건물의 소유자가 상이하여 임대료를 균등하게 배분할 경우 건물 소유자는 50년 후 자산가치가 없게 되나 토지 소유자는 계속 가치를 지니고 있게 되므로, 임대료의 차등 배분이 필요하다는 이유에서 임대수익 배분비율 산정을 위한 기초가격 산정 당시 이 사건 토지와 건

물의 각 평가액뿐만 아니라 이 사건 건물의 인테리어 공사비 및 각종 부담금, 점용료 등을 더하고 이 사건 건물 임대료의 기대수익률, 임대차 기간 및 복귀가치, 50년 장기임대차를 고려한 할인율 등을 모두 반영하여, 2009. 6. 1.을 가격시점으로 하여 이 사건 토지와 건물의 가격과 임대권의 가치 및 수익분배비율을 산정한 것이다.

또한 신***이 완전 자회사이고, 원고와 신***이 이 사건 계약을 통하여 분배비율을 신***에게만 유리하게 조정함으로써 원고와 신***이 법인세 등의 부담을 감소시키기로 의도하였음을 인정할만한 자료가 발견되지 아니한다.

④ 원고와 신***은 이 사건 계약에서 ‘투자손익분배비율 결정을 위한 임대사업용 부동산의 감정은 10년 주기로 재평가함을 원칙으로’ 정함으로써(제3조 제4호), 이 사건 토지와 건물의 평가액이 변동되는 경우에 원고와 신***의 손해와 이익을 보정할 것을 예정하기도 하였다.

⑤ 원고가 위 각 계약에 따라 1993년경부터 이 사건 건물의 신축을 위하여 이 사건 토지를 점유 사용하면서도 이 사건 건물이 완공된 2009년경까지 차임을 지급하지 아니하는 이익을 얻었는데, 설사 그 기간 동안의 차임의 수액에 대하여 당사자 사이에 정산을 하였다는 자료가 없다고 하더라도, 이러한 특수한 사정은 이 사건 토지의 임대료 산정을 위한 이 사건 계약에서 반영되어야 할 경제적 합리성도 있어 보인다(오히려 이를 전혀 반영하지 아니하기로 하였다면 신***의 부당행위계산이 성립될 여지가 있다).

⑥ 실제로도 위 1)항에서 본 바와 같이 이 사건 토지의 임대료 중 2011년도 귀속분으로 한정하여 보면, 임대료의 산정방법에 따라 신***에게 실제로 지급된 임대료는 피고들이 산정한 임대료보다 많은 금액이 되어 이 경우 원고가 부당행위계산의 주체가 되지만, 당심 감정 임대료 보다는 적은 금액이 되어 이 경우 신***이 부당행위계산의 주체가 되는 등 실제로 지급된 임대료의 산정에 관한 이 사건 계약이 신***에게만 유리한 조건이라고 단정하기 어렵다.

⑦ 사적자치의 원칙에 따라 당사자들의 약정은 존중될 필요성이 있다.

토지 소유자가 건물의 소유를 목적으로 하는 임차인과 임대차계약을 체결하는 경우에 그 임대료의 수액을 결정하는 방법은 여러 가지가 있을 수 있고, 임차인이 얻게 되는 이익(건물의 일부를 자신이 사용함으로써 얻게 되는 이익과 나머지를 임대함으로써 얻게 되는 이익 등의 합

계)의 일정 부분을 임대료로 지급받기로 정하는 것도 충분히 상정할 수 있다고 할 것인데, 이 사건 계약에 따라 지급받기로 한 분배금(임대료)도 위 방법에서와 실질적으로 차이가 있다고 단정하기 어렵다. 따라서 설사 이 사건 계약에 따른 분배비율이 다소 신***에게 유리하다고 볼 여지가 있다고 하더라도, 그러한 사정만으로 경제적 합리성이 없다고 단정하여서는 아니 된다.

피고들은, 이 사건 계약에 따라 임대료 등의 수익을 사전에 정한 비율에 따라 분배

하는 것은 결국 원고와 신***이 이 사건 토지와 건물을 출자하여 공동사업을 하는 경우에 해당하므로 공동사업을 위한 절차(조합체 구성의 주장으로 보인다) 등을 밟지 아니한 이상 이러한 분배 방법은 허용될 수 없다는 취지로도 주장한다. 그러나 사적자치의 원칙에 따라 원고와 신***은 정식으로 조합체를 구성하여 공동으로 이 사건 토지와 건물을 임대하는 법률관계를 선택할 수도 있지만, 신***은 이 사건 토지를 임대하고 원고는 이 사건 건물을 임대하여 얻게 되는 수익 등의 일정 부분을 분배하기로(임대료 명목으로 지급하기로) 하는 법률관계를 선택할 수도 있다고 할 것인데, 후자의 방법이 허용되지 아니한다고 볼 근거를 찾을 수 없다.

⑧ 이 사건 처분에서와 같이 임대료의 시가를 산정하는 경우 부당행위계산 부인의

위험성 때문에 특수관계인들 사이의 거래가 오히려 더 불리하게 될 여지가 있다.

즉, 특수관계인들이 부당행위계산 부인의 위험성을 회피하기 위하여 ㉞ 정기적으로' 「감정평가 및 감정평가서에 관한 법률」에 의한 감정평가법인이 감정한 가액'을 산정

받고 구 법인세법 시행령 제89조 제2항 제1호에 따라 위 산정한 가액만을 임대료로 지급하는 방법이나 ㉟ 과세연도마다 구 법인세법 시행령 제89조 제4항 제1호에 따라 임대료를 산정하여 위 가액만을 임대료로 지급하는 방법 등을 선택하여야 할 것인데(이와 달리 구 법인세법 시행령 제89조 제1항은, 이 사건에서의 임대차와 같이 목적물이 특정 토지, 임대차의 목적이 특정한 건물의 건축 및 소유, 기간이 50년으로 된 경우라면 '해당 거래와 유사한 상황' 또는 '불특정 다수인과 계속적으로 거래한 가격' 또는 '일반적으로 거래된 가격'의 존재 자체를 상정하기 어려우므로 적용하기가 어려워 보인다), 이러한 선택은 정기적인 감정비용을 감수하여야 하거나 임대차계약의 특수한 조건을 전혀 고려 받을 수 없어 오히려 '건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성이 없는 비정상거래'에 해당할 여지가 있다.

나) 따라서 원고가 신***에게 실제로 지급한 이 사건 토지의 임대료가 '시가'를 초과하

여 지급한 것으로 ‘건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성이 없는 비정상거래’에 해당한다고 보기 어렵다고 할 것인데도, 이를 부당행위계산 부인의 대상이 된다고 전제하여 한 피고들의 이 사건 처분은 모두 위법하다고 할 것이다.

6. 결론

그렇다면 원고의 이 사건 청구는 모두 이유 있으므로 이를 인용하여야 할 것인바, 제1심판결은 이와 결론을 달리하여 부당하므로 원고의 항소를 받아들여 제1심판결을 취소하고 이 사건 처분을 모두 취소하기로 하여 주문과 같이 판결한다.